

**NORMA BRASILEIRA DE  
CONTABILIDADE – NBC TSP  
ESTRUTURA CONCEITUAL**

Ermano Aprato

# Introdução

Fernando Aprato

Em 23/09/2016 foi publicada referida norma.

A estrutura conceitual define que o **objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade**, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores.

Conseqüentemente, o desempenho de tais entidades pode ser **apenas parcialmente avaliado** por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

Os “**Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público**” RCPGs fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (accountability).

# Objetivos

Fernando Aprato

O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é **prestar serviços à sociedade**, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores.

Conseqüentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

Os RCPGs fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Portanto, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões, tais como:

(a) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;

(b) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;

(c) a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e

(d) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.



Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

A elaboração e a divulgação de informação contábil não são um fim em si mesmas. O propósito é o de fornecer informações úteis aos usuários dos RCPGs. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil são determinados com base nos usuários dos RCPGs e suas necessidades de informações.

Fernando Aprato

# Função

A estrutura conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), os quais devem ser elaborados com base no regime de competência. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aplicará estes conceitos no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) e nas demais disposições aplicáveis à elaboração e divulgação dos RCPGs.

# **Autoridade**

Fernando Aprato

Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e apresentação das transações e outros eventos e atividades evidenciados nos RCPGs são especificados nas demais NBCs TSP, aplicando-se, subsidiariamente, os conceitos descritos nesta estrutura conceitual.

Em caso de eventual conflito entre esta estrutura conceitual e outras NBCs TSP, prevalecem as disposições específicas vigentes nestas últimas em relação às constantes na primeira. As referências às NBCs TSP abrangem as NBCs T 16 nas partes não revogadas destas últimas (ver dispositivos de revogação nas disposições finais desta estrutura conceitual e nas demais NBCs TSP).

Esta estrutura conceitual pode fornecer orientações para lidar com situações a serem evidenciadas pelas entidades do setor público que não são tratadas por outras NBCs TSP ou por outras disposições do CFC aplicáveis às entidades do setor público. Nessas circunstâncias, os profissionais da contabilidade podem consultar e considerar a aplicabilidade das definições, dos critérios de reconhecimento, dos princípios de mensuração e de outros conceitos identificados nesta estrutura conceitual.

# **Alcance da estrutura conceitual e das NBCs TSP**

Fernando Aprato



**Obrigatoriamente às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Ou seja, entidades do orçamento fiscal e seguridade social.**

Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público).

Órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público).

**!! ATENÇÃO !!**

No entendimento do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, os Conselhos Profissionais são autarquias e, portanto, estão enquadrados no campo dos obrigados a aplicação da estrutura conceitual do setor público.

fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

**Não estão abrangidas**, mas poderão aplicar esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres. Ou seja, entidades do orçamento de investimentos.

As empresas estatais independentes.

Os demais órgãos.

No entendimento do CFC os **serviços sociais autônomos** (Sistema “S”), devem aplicar a interpretação da ITG 2002 (R1) – entidade sem finalidade de lucros.

As **empresas estatais dependentes** são empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio em geral ou despesas de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária. Exemplos: EMBRAPA, EBC, CONAB

As **empresas estatais independentes** são todas as demais empresas controladas pelas entidades do setor público que não se enquadram nas características expostas de empresa estatal dependente. Exemplos: Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, FINEP

**Relatório Contábil de Propósito  
Geral das Entidades do Setor  
Público (RCPG)**

Os RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a.

Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários.

Alguns usuários da informação contábil podem ter a prerrogativa de exigir a elaboração de relatórios para atender às suas necessidades específicas. Mesmo que esses usuários identifiquem que a informação fornecida pelos RCPGs seja útil aos seus propósitos, esses relatórios não são elaborados especificamente para atender a essas necessidades.

Os RCPGs podem compreender múltiplos relatórios, cada qual atendendo a certos aspectos dos objetivos e do alcance da elaboração e divulgação da informação contábil.

Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas (doravante referido como demonstrações contábeis, a menos que especificado em contrário).

Os RCPGs abrangem também a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

Fernando Aprato

O alcance da elaboração e divulgação da informação contábil estabelece o limite relacionado às transações e outros eventos e atividades que podem ser reportados nos RCPGs. O alcance dos relatórios é determinado pela necessidade de informações dos usuários primários dos RCPGs e pelos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil.



# Usuários dos RCPGs

Fernando Aprato

Governos e outras entidades do setor público obtêm recursos dos contribuintes, doadores, credores por empréstimos e de outros provedores de recursos para serem utilizados na prestação de serviços aos cidadãos e aos outros usuários. Essas entidades são responsáveis pela gestão e utilização dos recursos perante os usuários desses serviços.

Aqueles que proveem os recursos também requerem informações que sirvam de base para a tomada de decisão.

Conseqüentemente, os RCPGs devem ser elaborados e divulgados, principalmente, para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos, quando estes não detêm a prerrogativa de exigir que a entidade do setor público divulgue as informações que atendam às suas necessidades específicas.

Os membros do poder Legislativo são também usuários primários dos RCPGs e utilizam extensiva e continuamente esses relatórios enquanto atuam como representantes dos interesses dos usuários de serviços e dos provedores de recursos.

Assim, para os propósitos desta estrutura conceitual, os usuários primários dos RCPGs são os usuários dos serviços e seus representantes e os provedores de recursos e seus representantes (doravante identificados como usuários dos serviços e provedores de recursos, a não ser que sejam identificados de outra forma).

Os cidadãos recebem os serviços do governo e de outras entidades do setor público e proveem parte dos recursos para esse fim.

Assim, eles são usuários primários dos RCPGs.

Alguns usuários dos serviços e alguns provedores de recursos que dependem dos RCPGs para obter informações que eles necessitam para os propósitos de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão podem não ser cidadãos, como, por exemplo: indivíduos que pagam tributos e recebem benefícios e não são considerados cidadãos; agências bilaterais ou multilaterais; provedores de recursos e corporações que realizam transações com o governo; bem como aqueles que financiam e/ou se beneficiam dos serviços fornecidos por organizações governamentais internacionais.

Na maioria dos casos, os governos que proveem recursos para as organizações governamentais internacionais são dependentes dos RCPGs daquelas organizações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

Os RCPGs, elaborados para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e provedores de recursos com a finalidade de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, podem também fornecer informações úteis para outros indivíduos ou entidades para propósitos distintos. Por exemplo, os responsáveis pelas estatísticas de finanças públicas, os analistas, a mídia, os consultores financeiros, os grupos de interesse público ou privado podem entender que a informação fornecida pelos RCPGs é útil para os seus propósitos.



As organizações que possuem a prerrogativa de exigir a elaboração de relatório contábil estruturado para atender as suas necessidades específicas de informação podem também utilizar a informação fornecida pelos RCPGs para os seus propósitos – como, por exemplo: agências reguladoras e supervisoras, entidades de auditoria, comissões do poder Legislativo ou de outro órgão do governo, órgãos centrais de orçamento e controle, agências de classificação de risco e, em alguns casos, entidades prestadoras de recursos e de fomento. Mesmo que esses outros indivíduos ou entidades encontrem informações úteis nos RCPGs, eles não são usuários primários desses relatórios. Assim, os RCPGs não são elaborados e divulgados para atender a necessidades de informações específicas ou particulares.

# Características Qualitativas

Fernando Aprato

Os RCPGs apresentam informações **financeiras** e **não financeiras** sobre fenômenos econômicos, além de outros fenômenos. As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs **são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil.**

O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

As **características qualitativas** da informação incluída nos RCPGs são a **relevância**, a **representação fidedigna**, a **compreensibilidade**, a **tempestividade**, a **comparabilidade** e a **verificabilidade**.

As **restrições inerentes à informação contida nos RCPGs** são a **materialidade**, o **custo benefício** e o **alcance do equilíbrio apropriado** entre as **características qualitativas**.

As características qualitativas se aplicam a todas as informações financeiras e não financeiras apresentadas nos RCPGs, inclusive às informações histórica e prospectiva, além da informação explicativa. Contudo, pode haver variação no grau que as características qualitativas podem ser alcançadas, dependendo do nível de incerteza e de avaliação subjetiva envolvidos na compilação das informações financeiras e não financeiras.

A necessidade de orientação adicional na interpretação e aplicação das características qualitativas àquilo que estende o alcance da informação contábil para além das demonstrações contábeis deve ser considerada no desenvolvimento de qualquer NBC TSP ou de outras disposições do CFC inerentes às entidades do setor público e que tratam de tais questões.

# Características Qualitativas

<b>Relevância</b>	As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
<b>Representação Fidedigna</b>	Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.
<b>Compreensibilidade</b>	A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado.
<b>Comparabilidade</b>	Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.
<b>Tempestividade</b>	Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização ( <i>accountability</i> ) e tomada de decisão.
<b>Verificabilidade</b>	A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

As características qualitativas se aplicam a todas as informações financeiras e não financeiras apresentadas nos RCPGs, inclusive às informações histórica e prospectiva, além da informação explicativa.

## Restrições acerca da informação incluída nos RCPGs

<b>Materialidade</b>	<p>A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>), ou as decisões que os usuários tomam com base nos RCPGs elaborados para aquele exercício. A materialidade depende tanto da natureza quanto do montante do item analisado dentro das particularidades de cada entidade.</p> <p>De acordo com esta estrutura conceitual, a materialidade é classificada como uma restrição na informação incluída nos RCPGs.</p>
<b>Custo-benefício</b>	<p>informação contábil impõe custos, e seus benefícios devem justificá-los. Avaliar se os benefícios da informação justificam seus custos é, com frequência, uma questão de julgamento de valor, pois não é possível identificar todos os custos e todos os benefícios da informação incluída nos RCPGs.</p>
<b>Equilíbrio entre as características qualitativas</b>	<p>As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação. Por exemplo, nem a descrição que represente fielmente um fenômeno irrelevante, nem a descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante resultam em informação útil. Do mesmo modo, para ser relevante, a informação precisar ser tempestiva e compreensível.</p> <p>Em alguns casos, o equilíbrio ou a compensação (<i>trade-off</i>) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação contábil.</p>



# **Entidade que Reporta a Informação Contábil**

Fernando Viorato

# Introdução

Fernando Aprato

A entidade do setor público que reporta a informação contábil **é um ente governamental ou outra organização, programa ou outra área identificável de atividade** (doravante referida como entidade ou entidade do setor público) que elabora os RCPGs.

A entidade do setor público que reporta a informação contábil pode compreender duas ou mais entidades que apresentem os RCPGs como se fossem uma única entidade – tal entidade é referida como grupo de entidades que reportam a informação contábil.

# **Características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil**

Fernando Aprato

As características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil são:

(a) ser uma entidade que capta recursos da sociedade ou em nome desta e/ou utiliza recursos para realizar atividades em benefício dela; e

(b) existir usuários de serviços ou provedores de recursos dependentes de informações contidas nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.